República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Las Malvinas son argentinas

Informe firma conjunta

Número: IF-2022-47320350-APN-VOCX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 12 de Mayo de 2022

Referencia: EX-2019-112063665-APN-SGAI#TFN-CLODINET S.A.-SENTENCIA (VOCX)

En la fecha se reúnen los miembros de la Sala “D” del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Edith Viviana Gómez (Vocal Titular de la 10° Nominación), Agustina O'Donnell (Vocal Titular de la 11° Nominación) y Daniel Alejandro Martín (Vocal Titular de la 12° Nominación), para dictar sentencia en el EX-2019-112063665-APN-SGAI#TFN, caratulado “CLODINET S.A.s/recurso de apelación por retardo de repetición.

La Dra. Gómez dijo:

I.- Que mediante IF-2020-112063595-APN-DTD#JGM, CLODINET S.A. interpone recurso por retardo de repetición, previsto en el artículo 81 de la Ley N° 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones), en los términos del segundo párrafo de dicho artículo y el 181 de la ley de rito, atento haber transcurrido el plazo previsto por ley sin que la el Organismo Fiscal dicte resolución administrativa respecto de la repetición de la suma de $ 10.952.370,29, ingresada espontáneamente en exceso en concepto del impuesto a la ganancia mínima presunta por los períodos fiscales 2009 a 2013, con más sus intereses resarcitorios correspondientes.

Explica que efectuó indebidamente un pago a favor del Organismo Fiscal, en forma voluntaria por lo cual interpuso el reclamo administrativo previo tal como lo establece la ley de rito en su art. 81, con fecha 14/04/2014, y no habiendo recibido respuesta alguna es que acude a este Tribunal. Realiza un análisis del impuesto a la ganancia mínima presunta, y señala que, en su caso y conforme surge de las declaraciones juradas del impuesto a las ganancias en ninguno de los ejercicios fiscales arrojó impuesto a ingresar al Fisco ya sea porque concluyó un resultado negativo impositivo (2009, 2011 y 2012), o bien por haberse detraído los quebrantos impositivos acumulados provenientes de ejercicios anteriores (2010 y 2013).

Cita como antecedente los fallos de la CSJN dictados en las causas “Hermitage” y “Diario Perfil”, oponiendo la inconstitucionalidad de las normas que rigen el impuesto a la ganancia mínima presunta. En punto a los intereses a devolver por parte del Fisco Nacional, expone todos sus argumentos citando diferente jurisprudencia y concluye solicitando se disponga la devolución de lo reclamado con más la tasa de interés. Ofrece prueba, hace reserva del caso federal y solicita se le impongan las costas al Fisco Nacional.

II.- Que mediante IF-2020-58654778-APN-DTD#JGM contesta traslado la representación fiscal, solicitando en

primer lugar se declare parcialmente abstracto el reclamo respecto de los períodos 2009, 2011 y 2012, exponiendo las razones de ello. Destaca que en el caso de los ejercicios fiscales 2010 y 2013, la actora tuvo ganancias impositivas, las cuales fueron absorbidas por quebrantos acumulados de períodos anteriores para arribar a un resultado neto de cero (0). Por lo cual, dice que en dichos periodos hubo ganancias y por aplicación del cómputo de quebranto de períodos anteriores, no determinó el impuesto a las ganancias, pero la aplicación del citado mecanismo no resulta libetarorio del impuesto a la ganancia mínima presunta, destacando que no corresponde la aplicación de la doctrina emanada de la Corte Suprema de Justicia.

Para el caso en que se haga lugar al recurso en trámite, solicita se rechace lo solicitado en materia de intereses y se impongan las costas por su orden y cita jurisprudencia de nuestro Máximo Tribunal. Ofrece prueba, se opone a la de la recurrente y hacer reserva del caso federal. Solicita oportunamente se dicte sentencia rechazando el recurso de repetición interpuesto, con costas a la actora, y subsidiariamente se tenga presente lo expresado en punto a los intereses.

III.- Que mediante PV-2020-65687812-APN-VOCX#TFN se elevan los autos a conocimiento de la Sala “D”, a fin de tratar la cuestión preliminar planteada por el Fisco Nacional en el punto IV de su escrito de contestación del recurso (vide IF-2020-58654778-APNDTD#JGM). Por medio de IF-2020-69022338-APN-VOCX#TFN se dicta sentencia donde se resuelve declarar abstracta la cuestión planteada en autos respecto de los saldos a favor de Clodinet SA por los períodos fiscales 2009, 2011 y 2012 por las sumas de $ 1.140.075,31, $ 1.742.579,42 y $ 2.031.582,85, respectivamente, en concepto impuesto a la ganancia mínima presunta, con costas a cargo del Fisco Nacional. Asimismo, se ordena que se registre, notifique y fecho vuelvan los autos a la Vocalía instructora para continuar con el trámite respecto de la repetición intentada en el impuesto a la ganancia mínima presunta por los periodos fiscales 2010 y 2013 con más los intereses y los intereses compensatorios peticionados respecto de los períodos 2009, 2011 y 2012.

Que mediante PV-2021-09353147-APN-VOCX#TFN se abren los autos a prueba haciendo lugar a la prueba pericial contable, obrando dicho informe agregado bajo IF-2021-69643167-APN-DTD#JGM. Finalmente por medio de PV-2021-88598334-APN-VOCX#TFN se clausura el período probatorio y se elevan los autos a consideración de la Sala “D”. Y por IF-2021-92408600-APN-VOCX#TFN se ponen para alegar, estando agregadas las presentaciones efectuadas por las partes al efecto por IF-2021-97009949-APN-DTD#JGM e IF-2021-98701562-APN-DTD#JGM y finalmente por IF-202245644827-APN-VOCX#TFN se ponen los autos para dictar sentencia.

IV.- Que en primer lugar corresponde señalar que en virtud de lo decidido mediante sentencia de fecha 14/10/2020 (Vide IF-2020-69022338-APN-VOCX#TFN) donde se resolvió la cuestión preliminar corresponde analizar, en primer lugar, si procede la repetición por los montos ingresados en el impuesto a la ganancia mínima presunta en los períodos 2010 y 2013.

La actora, funda su petición en que durante los períodos involucrados la firma no obtuvo ganancias en términos contables ni impositivos, atento haberse detraído los quebrantos impositivos acumulados provenientes de ejercicios anteriores, quedando desvirtuada la presunción del Título V, artículo 6 de la ley N° 25.063 e invoca la aplicación al caso de la doctrina emanada de la CSJN al resolver el “Recurso de hecho Diario Perfil SA c/AFIP-DGI” con fecha 11/2/2014 y su precedente “Hermitage” del 15/6/2010.

En el fallo citado en último término, luego de analizarse las normas aplicables, el Cimero Tribunal sentenció:

“11) Que, como ha sido señalado por el Tribunal y recordado en esta sentencia, escapa a la competencia de los

jueces pronunciarse sobre la conveniencia o equidad de los impuestos o contribuciones creados por el Congreso Nacional o las legislaturas provinciales (Fallos: 242:73; 249:99; 286: 301). Salvo el valladar infranqueable que suponen las limitaciones constitucionales, las facultades de esos órganos son amplias y discrecionales de modo que el criterio de oportunidad o acierto con que las ejerzan es irrevisable por cualquier otro poder (Fallos: 7:331; 51:349; 137:212; 243:98). En consecuencia, aquéllos tienen la atribución de elegir los objetos imponibles, determinar las finalidades de percepción y disponer los modos de evaluación de los bienes o cosas sometidos a gravamen siempre que, conviene reiterarlo, no se infrinjan preceptos constitucionales (Fallos: 314:1293).”

“12) Que, asimismo, como principio general, no es objetable que el legislador al establecer un tributo utilice la técnica de las presunciones. La necesidad de acudir a éstas es admitida por la doctrina y receptada por los ordenamientos jurídicos de diversos países, aunque se ha enfatizado en que para evitar situaciones inicuas su uso debe ser limitado a aquellos casos en que existan circunstancias especialísimas que lo justifiquen.”

“En efecto, la problemática de las presunciones en materia tributaria es el resultado de la tensión de dos principios: el de justicia tributaria y el de capacidad contributiva, y es por ello, que " requieren un uso inteligente, concreto y racional". Es en el supuesto de las presunciones denominadas iuris et de iure, en el que la cuestión adquiere " su mayor dramatismo", pues hay veces que el legislador " para 'simplificar', acude al resolutivo método de no admitir la prueba en contrario, cercenando la posibilidad de que el contribuyente utilice, frente a la Administración, algunos de los medios jurídicos de defensa. Que con esto se consigue seguridad jurídica es indudable; pero tal vez la aplicación del principio de capacidad contributiva se vea relegado e irrespetado por tales 'aseguramientos'" (Salvador del Castillo Álvarez-Cedrón, "Consideraciones sobre las presunciones jurídicas en materia impositiva", Revista de Administración Pública, n° 62, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1970, en especial, págs. 100, 104 y 136).”

“13) Que, en este orden de ideas, es pertinente recordar que esta Corte ha justificado la existencia de esta clase de mecanismos presuntivos, pero al así hacerlo, ponderó la existencia de excepcionales circunstancias.”

“Así, sólo a título de ejemplo, el Tribunal encontró razones de peso que sustentaban la irrefutabilidad de la presunción contenida en la ley del impuesto a las ganancias acerca de que constituye ganancia neta de fuente argentina el 50% del precio pagado a los productores, distribuidores o intermediarios, por la explotación en el país de transmisiones de radio y televisión emitidas desde el exterior, o en el caso de las compañías extranjeras dedicadas a la actividad cinematográfica, que se encuentran gravadas en forma similar (art. 13, incisos a y c, de la ley del gravamen). Lo expresó así: " surge en forma categórica el hecho de que el poder legislador nada ha improvisado sino que ante la condición especialísima en que se desarrolla el negocio de películas a exhibir por parte de las compañías extranjeras, se vio precisado a crear -con esa actividad industrial y comercial- una categoría también especial de contribuyentes; y no exclusivamente porque sean extranjeras las compañías sino en razón de las formas o maneras como realizan sus actividades las mismas, que no permiten al Fisco un análisis del negocio semejante al que se practica con las compañías argentinas que producen y exhiben películas" (cfr. A.124.XXXIV "Asoc. de Socios Argentinos de la O.I.T. c/ D.G.I. s/ repetición D.G.I.", sentencia del 3 de abril de 2001 -Fallos: 324:920- y los fallos allí citados)”.

“14) Que, en el caso, sobre la base de la alegada necesidad de inducir al pago del impuesto a las ganancias y asegurar al fisco la recaudación de un ingreso mínimo -argumento del legislador-, o bien, con sustento en que quien mantiene un activo afectado a una actividad empresaria es porque, al menos, obtiene una rentabilidad que le permite su sostenimiento -argumento del mensaje de elevación n° 354-, se ha contemplado en la hipótesis de incidencia del tributo la presunción de obtención de una ganancia mínima que no es posible derribar mediante prueba en contrario”.

“Como fue señalado en el considerando 10 de la presente -y a diferencia de los casos precedentemente citados-, el tributo en examen pesa sobre un universo de actividades heterogéneas -sin consideración a particularidad alguna- y sobre innumerables formas de organización de los recursos humanos. Prueba de ello, lo constituyen los diferentes supuestos fácticos que el Tribunal tiene ante sí (en esta causa, la sociedad actora se dedica a la actividad hotelera, y en las restantes, las actividades desarrolladas consisten en la venta de materiales para la construcción, o en el desempeño de la industria metalúrgica).”

“Sin embargo, el legislador, sin tener en cuenta las modalidades propias que pueden adquirir explotaciones tan diversas, ha supuesto -sobre la base de la existencia y mantenimiento de sus activos- que dichas explotaciones, en todos los casos, obtendrán una renta equivalente al 1% del valor de éstos, y no ha dado fundadas razones para impedir la prueba de que, en un caso concreto, no se ha obtenido la ganancia presumida por la ley.”

“15) Que, la iniquidad de esta clase de previsión, se pondría en evidencia ante la comprobación fehaciente de que aquella renta presumida por la ley, lisa y llanamente, no ha existido.”

Que posteriormente el Más Alto Tribunal dicto sentencia in re “Diario Perfil SA c/AFIP-DGI s/DGI”, causa en la que la actora pretendía obtener la restitución de las sumas abonadas en concepto de anticipos del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta:

“7°) Que en el caso “Hermitage”, la Corte tuvo en cuenta, en síntesis, que el mencionado tributo se estructuró sobre la presunción de la existencia de una renta mínima –inferida por la existencia o mantenimiento de activos- y destacó que “la iniquidad de esta clase de previsión, se pondría en evidencia ante la comprobación fehaciente de que aquella renta presumida por la ley, lisa y llanamente, no ha existido” (considerando 15), por lo cual, ante la demostración de que los resultados de la sociedad actora habían arrojado pérdidas, concluyó que, en tales condiciones, “el medio utilizado por el legislador para la realización del fin que procura, no respeta el principio de razonabilidad de la ley, y por lo tanto, las normas impugnadas son constitucionalmente inválidas en su aplicación al caso” (considerando 16)”.

“ 8°) Que, como se observa, la doctrina que surge de ese precedente no exige, de manera alguna, que deba demostrarse la imposibilidad de que los activos generen la renta presumida por la ley -o que no tengan capacidad para hacerlo- sino, simplemente, que esa renta, en el período examinado, no existió”.

V- Que en tal sentido la repitente pretende concluir que por el hecho de declarar un quebranto en el Impuesto a las Ganancias, resulta de aplicación la doctrina judicial del caso "Hermitage". Que tal como surge de los hechos expuestos y de la prueba producida en autos, cabe adelantar que se verifican situaciones fácticas diferentes a las contempladas en el mentado precedente.

Que de las constancias de la causa (Anexo IV, RE-2019-112059241-APN-SGAI#TFN) surge que la firma presentó las declaraciones juradas originales del impuesto a la ganancia mínima presunta, períodos fiscales 2010 y 2013 determinando impuesto y saldo a ingresar en todas ellas. Previo a la interposición de la acción de repetición, presentó las declaraciones juradas rectificativas y sus aclaraciones mediante multinota impositivo F.206/I (Anexo V RE-2019-112059434-APN-SGAI#TFN) Arribando finalmente a un saldo a su favor de $1.757.941,21 y $2.734.824,32, para los ejercicios fiscales 2010 y 2013, respectivamente.

Que mediante IF-2021-69643167-APN-DTD#JGM se encuentra agregada la prueba pericial contable donde los expertos dan un detalle de los libros contables exhibidos por la actora y señalan que los mismos, en sus partes extrínsecas, son llevados en legal forma.

En lo que respecta al impuesto a las ganancias en los períodos 2010 y 2013 indican que el resultado neto sujeto a impuesto sobre declaración jurada del impuesto a las ganancias y los quebrantos trasladables de esa declaraciones, es en ambos casos de es de cero pesos ($0) y en lo que respecta a la ganancia mínima presunta el impuesto determinado y el saldo a favor del Fisco también es de cero pesos ($0). Atento lo cual en el punto siguiente ambos profesionales informan que las declaraciones juradas del impuesto a las ganancias de los períodos antes analizados y que fueron presentadas con fecha 14/01/2011 y el 09/01/2014, respectivamente, no arrojaron impuesto a ingresar a favor del Fisco, y asimismo aclaran que se computó quebranto de $43.113.768,70.- en el período 2010 y $5.894.756,90.- en el 2013, haciendo notar que ello es un reflejo de la documentación exhibida. Al respecto, el perito a propuesta del fisco pone de resalto que en los períodos 2010 y 2013 la actora computó contra los resultados impositivos, un quebranto de igual magnitud; mientras que el otro perito manifiesta que de las declaraciones juradas del impuesto a las ganancias por los periodos 2010 y 2013, la ausencia de impuesto a ingresar surge de la inexistencia de una renta sujeta a impuesto en ambos períodos, consecuencia de ser 0 (cero) tanto el resultado neto sujeto a impuesto, como el impuesto determinado exteriorizado en cada caso.

Que como otro punto se les solicitó que indicaran el quebranto acumulado en el período fiscal 2013, informando que el quebranto impositivo acumulado al 31/08/2013 es de $34.893.946,06.- y se compone de los quebrantos originados en los períodos 2009, 2011 y 2012, según reflejos de pantalla del aplicativo Ganancias Personas Jurídicas -período 2013-, aclarando nuevamente que se trata de una transcripción de la documentación exhibida. Acerca de la cuestión relativa a si durante los períodos analizados, los accionistas tuvieron que realizar aportes de capital para mantener la empresa y cumplir con sus compromisos,manifiestan que durante el período 2010 existió un aumento de capital social, que conforme surge del libro de asambleas se originó en la necesidad de realizar un aporte para continuar con el proyecto inmobiliario, residencial y deportivo y un aporte irrevocable, en el período 2013 hay una reducción de los aportes irrevocables, un aumento de capital social ordinario de la sociedad y una prima de emisión, lo que redunda en un aumento de patrimonio neto. El perito a propuesta de la actora agrega datos del ejercicio cerrado en el 2012.

Que mediante IF-2021-74796495-APN-DTD#JGM la representante fiscal impugna la pericia contable. Que entiendo procedentes las objeciones formuladas toda vez que destaca que ambos peritos indicaron que transcribieron lo que surgía de las declaraciones juradas. También remarca que conforme lo expresa el perito a propuesta del Fisco, ambos ejercicios arrojaron resultado impositivo con signo positivo y que en virtud de los quebrantos que se computaron de ejercicios anteriores éstos no arrojaron impuesto a ingresar. Que asimismo también corresponde hacer notar que ambos peritos coinciden en que mediante Acta de Asamblea se ratificaron acuerdos de aportes irrevocables, se capitalizaron aportes y se aumentó el capital social con una prima de emisión, pero en ningun momento se acredita que hayan sido necesarios para mantener la compañía o cumplir compromisos asumidos como lo indica el punto de pericia.

Que como lo expresa en Fisco en su contestación y ha sido expuesto en la reseña efectuada, la repitente obtuvo utilidades contables en los períodos 2010 y 2013, siendo los quebrantos impositivos acumulados provenientes de ejercicios anteriores, que fueron computados en las declaraciones juradas del Impuesto a las Ganancias de los períodos referidos, conforme fuera expuesto en la pericia analizada.

Es decir que existe una diferencia sustancial entre el caso de marras y los precedentes del Cimero Tribunal reseñados, toda vez que en éstos se resalta la existencia de pérdidas contables concomitantes a la declaración de quebrantos en el Impuesto a las Ganancias, circunstancia que no se da respecto a la aquí repitente en la cual se advierte que la empresa obtuvo utilidades en los períodos 2010 y 2013 y el resultado de sus declaraciones juradas en cero, lo es a partir del cómputo de quebrantos de períodos anteriores.

Por lo expuesto, cabe concluir que las circunstancias descriptas obstan a la aplicación, en el sub examine, de la doctrina sentada por el Alto Tribunal en los casos “Hermitage S.A.” y “Diario Perfil S.A.”; correspondiendo confirmar la resolución apelada.

VI - Que corresponde también referirse a la cuestión que fue diferida para esta oportunidad en la sentencia agregada mediante IF-2020-69022338-APN-VOCX#TFN, relativa a los intereses compensatorios oportunamente peticionados respecto de los períodos 2009, 2011 y 2012.

Que la cuestión relativa a los períodos citados en el párrafo precedente fue resuelta como cuestión previa, declarándose la misma abstracta, y como bien lo peticiona la repitente, corresponde que sobre el monto que el Fisco admitió la repetición se le adicionen los intereses calculados desde la fecha de interposición del reclamo administrativo hasta la del efectivo pago, liquidados a la tasa pasiva promedio publicada mensualmente por el Banco Central de la República Argentina de acuerdo con lo dispuesto en la doctrina plenaria establecida por este Tribunal en la causa “Dálmine Siderca S.A.I.C.” del 27/12/93 (Expte.Nº 6.031-I), que resulta de acatamiento obligatorio en virtud de lo establecido por el art. 151 de la ley Nº 11.683 (t.o. 1998);

Por ello, voto por 1.- Rechazar el recurso de repetición incoado por la recurrente por los periodos 2010 y 2013, con costas y 2.- Respecto los períodos 2009, 2011 y 2012 por los cuales la cuestión se declaró abstracta deberán adicionarse los intereses calculados desde la fecha de interposición del reclamo administrativo hasta la del efectivo pago, liquidados a la tasa pasiva promedio publicada mensualmente por el Banco Central de la República Argentina, con costas.

La Dra. O'Donnell y el Dr. Martín dijeron:

Que adhieren al voto precedente.

Del resultado de la votación que antecede, SE RESUELVE:

1°) Rechazar el recurso de repetición incoado por la recurrente por los periodos 2010 y 2013, con costas.

2°) Respecto los períodos 2009, 2011 y 2012 -por los cuales la cuestión se declaró abstracta- deberán adicionarse los intereses calculados desde la fecha de interposición del reclamo administrativo hasta la del efectivo pago, liquidados a la tasa pasiva promedio publicada mensualmente por el Banco Central de la República Argentina, con costas.

3°) Regular en conjunto los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, fijándolos para la representación procesal en la suma de $327.459 (pesos trescientos veintisiete mil cuatrocientos cincuenta y nueve) equivalente a 44,02 (cuarenta y cuatro con 02/100) UMA -Unidad de Medida Arancelaria- y por el patrocinio letrado, la suma de $818.648 (pesos ochocientos dieciocho mil seiscientos cuarenta y ocho) equivalente a 110,05 (ciento díez con 05/100) UMA, los que quedan a cargo del recurrente, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, la actividad desarrollada en las etapas procesales cumplidas y el resultado obtenido, conforme lo dispuesto por Ley 27.423, Acordada N°4/22 (11/03/2022) de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y Decreto N° 1077/2017.

4°) Regular los honorarios del Dr. Esteban R. Dominguez y la Dra. María Eugenia Sierra, en la suma de $210.860 (pesos doscientos diez mil ochocientos sesenta) equivalente a 28,34 (veintiocho con 34/100) UMA por la representación procesal y la suma de $527.150 (pesos quinientos veintisiete mil ciento cincuenta) equivalente a 70,86 (setenta con 86/100) UMA por el patrocinio letrado, los que quedan a cargo del Fisco Nacional, teniendo en

cuenta a tales fines el monto del litigio, la actividad desarrollada en las etapas procesales cumplidas y el resultado obtenido, conforme lo dispuesto por Ley 27.423, Acordada N°4/22 (11/03/2022) de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y Decreto N° 1077/2017.

5°) Regular los honorarios del perito Mauricio Olijavetsky por su desempeño en autos como perito contador designado a propuesta del Fisco Nacional en el importe de $224.638 (pesos doscientos veinticuatro mil seiscientos treinta y ocho) equivalente a 30,20 (treinta con 20/100) UMA, el que queda a cargo de la actora, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio y la labor pericial realizada conforme lo dispuesto por Ley 27.423, Acordada N°4/2022 (11/03/2022) de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y Decreto N° 1077/2017.

6°) Se deja constancia que las sumas reguladas en los puntos precedentes no incluyen el Impuesto al Valor Agregado.

Registrese y notifiquese.-

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.05.11 13:28:16 -03:00

Agustina O'Donnell
Vocal
Vocalía XI Sala D Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.05.11 18:40:20 -03:00

Daniel Alejandro Martín
Vocal
Vocalía XII Sala D Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.05.12 09:41:07 -03:00

Edith Viviana Gomez
Vocal
Vocalía X Sala D Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.05.12 09:41:08 -03:00